

Audience publique du 1^{er} février 2007

Recours formé par

Messieurs,, et, Luxembourg

contre

un bulletin d'impôt émis par le **bureau d'imposition
Luxembourg 2** et une décision du **directeur de
l'administration des Contributions directes**

en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 21318 du rôle et déposée le 26 avril 2006 au greffe du tribunal administratif par Monsieur, demeurant à, et Monsieur, demeurant à Luxembourg,, agissant en tant qu'anciens copropriétaires indivis d'un immeuble sis à Luxembourg,, tendant à

- l'annulation du bulletin d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 1997, émis à leur égard le 13 juillet 1998 par le bureau d'imposition Luxembourg 2, sinon à

- la réformation de la décision n° C 13205 du directeur de l'administration des Contributions directes du 24 janvier 2006 déclarant irrecevable la réclamation introduite le 20 août 2000 par Monsieur à l'encontre du bulletin d'établissement en commun susvisé ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 20 septembre 2006 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décision et bulletin critiqués ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en sa plaidoirie.

A partir du 1^{er} janvier 1993, Messieurs et, préqualifiés, ci-après désignés par les « consorts », donnèrent en location un immeuble sis à,,, leur appartenant en indivision à une crèche qui l'occupa jusqu'au 31 décembre 1996. Du chef de ces années d'imposition, les consorts soumièrent des déclarations pour l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés et des bulletins afférents furent émis à chaque fois par le bureau d'imposition Luxembourg 2 de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition Luxembourg 2 ».

En date du 16 janvier 1997, Monsieur céda ses droits indivis dans ledit immeuble à une tierce personne.

Par une déclaration pour l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 1997 du 24 mars 1998, les consorts déclarèrent pour la période de subsistance de leur copropriété durant l'année 1997 des recettes constituées par des loyers perçus pour des années antérieures à hauteur de 55.000 LUF et des frais d'obtention de 77.086 LUF, de manière à aboutir à un revenu net négatif de -22.086 LUF à répartir à parts égales entre eux. Par lettre du même jour annexée à cette déclaration, les consorts informèrent le bureau d'imposition Luxembourg 2 dans les termes suivants :

« Vous trouverez ci-joint la déclaration pour l'exercice 1997.

Il s'agit de la dernière déclaration à remettre au titre de la copropriété du fait que la part de M. dans l'immeuble sis à ..., ...,, seul objet de la copropriété, à été cédée par acte dressé devant Me Jean Seckler à Junglinster en date du 16 janvier 1997.

Le cédant vous fera parvenir à ce sujet une déclaration à part.

L'immeuble en question n'est plus générateur de recettes depuis le premier janvier 1997. Les dernières sommes à percevoir à titre de loyers et charges locatives ont été portées en recette le 5 février 1997. En outre, et sauf imprévu, toutes les charges incombant à la copropriété ont été payées. Il ne reste qu'à liquider entre les copropriétaires un montant de 34.572 francs, opération n'ayant pas d'incidence au niveau fiscal.

Le dossier devrait dès lors pouvoir être fermé ».

Par bulletin d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1997, émis le 13 juillet 1998, le bureau d'imposition Luxembourg 2 imputa aux consorts un revenu provenant de la location dudit immeuble à hauteur de 45.840 LUF en expliquant la différence par rapport au revenu net par eux déclaré par les remarques que les « *frais annuels svt. décompte ont été déduits pour un ½ mois* » et que le « *total frais d'obtention accordés (période 01.01.-15.01.97)* » s'élève à 9.160 LUF. Ce bulletin fut destiné à la copropriété des consorts et notifié à Monsieur pour compte de la copropriété.

Ayant eu connaissance de l'existence de ce bulletin d'établissement en commun du 13 juillet 1998 à travers une information du bureau d'imposition Luxembourg 2 quant aux modifications qu'il entendait apporter à sa déclaration individuelle pour l'impôt sur le revenu de l'année 1997, dont celle de la quote-part de revenu de la copropriété de l'immeuble sis à,,, avec Monsieur, Monsieur introduisit, par courrier du 20 août 2000 à

l'adresse du bureau d'imposition Luxembourg 2, pour compte de ladite copropriété une réclamation contre le bulletin d'établissement en commun prévu du 13 juillet 1998.

Par décision du 24 janvier 2006 (n° C 13205 du rôle), le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », déclara cette réclamation irrecevable pour cause de tardiveté aux motifs énoncés comme suit :

« Considérant que le bulletin d'établissement des revenus en commun de la copropriété concernée a été mis à la poste sous pli fermé en date du 13 juillet 1998 ;

Considérant qu'aux termes des §§ 245 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours jointe aux bulletins entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification ;

qu'en vertu de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24.10.1978 portant exécution du § 211 AO, la notification par simple pli est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste ;

que la requête, datée au 20 août 2000, n'a donc pas été introduite dans le délai légal de réclamation, lequel a expiré le 16 octobre 1998 ;

Considérant qu'aux termes du § 83 AO le délai de réclamation est un délai de forclusion et que l'instruction n'a pas révélé de circonstance susceptible de justifier un relevé de forclusion (§§ 86 et 87 AO) ;

Considérant qu'aux termes du § 252 AO une réclamation tardive est irrecevable ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 26 avril 2006, les consorts ont fait introduire un recours contentieux qui, d'après les indications au début de la requête, est dirigé contre la décision directoriale précitée du 24 janvier 2006 et, pour autant que de besoin, contre le bulletin d'établissement en commun prévu du 13 juillet 1998, mais qui, au vœu du dispositif de la requête, tend à

- l'annulation du bulletin d'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 1997, émis à leur égard le 13 juillet 1998 par le bureau d'imposition Luxembourg 2, sinon à

- la réformation de la décision n° C 13205 du directeur de l'administration des Contributions directes du 24 janvier 2006 déclarant irrecevable la réclamation introduite le 20 août 2000 par Monsieur à l'encontre du bulletin d'établissement en commun susvisé et de renvoyer l'affaire devant qui de droit pour statuer au fond,

- la fixation, en cas de réformation sans renvoi, du revenu net de la copropriété prévue pour l'année 1997 au montant résultant de la déclaration du 24 mars 1998.

Etant donné que l'objet de la demande consistant dans le résultat que le plaideur entend obtenir est celui circonscrit dans le dispositif de la requête introductive d'instance, notamment par rapport aux actes ou décisions critiqués à travers le recours (cf. trib. adm. 21 novembre 2001, n° 12921 du rôle, Pas. adm. 2006, v° Procédure contentieuse, n° 198), le tribunal est tenu d'examiner les questions de sa compétence et de la recevabilité du recours sous analyse au regard de son objet tel que défini par le dispositif de la requête introductive d'instance.

C'est partant à juste titre que le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité de la demande d'annulation du bulletin d'établissement en commun du 13 juillet 1998 en

renvoyant à l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, étant donné qu'en vertu de cette disposition légale, un bulletin d'établissement en commun peut uniquement être directement déféré au tribunal administratif lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, dite « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », ou une demande en application du paragraphe 131 AO a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande. Par contre, lorsque le directeur a statué sur la réclamation par une décision définitive, le recours est irrecevable pour autant qu'introduit directement contre ledit bulletin (cf. trib. adm. 6 janvier 1999, n° 10357 du rôle, Pas. adm. 2006, v° Impôts, n° 466).

En présence de la décision directoriale définitive du 24 janvier 2006, le recours sous analyse encourt partant l'irrecevabilité dans la mesure où il tend directement à l'annulation du bulletin d'établissement en commun du 13 juillet 1998.

C'est pareillement à juste titre que le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours dans le chef de Monsieur au motif qu'il n'a été ni partie, ni représenté dans la procédure de réclamation ayant conduit à la décision directoriale du 24 janvier 2006. En effet, si les co-indivisaires ont certes qualité pour introduire une réclamation contre un bulletin d'établissement en commun portant fixation et répartition du revenu commun produit par l'indivision, la réclamation formée par l'un des co-indivisaires n'est pas *ipso jure* introduite au nom d'un autre co-indivisaire sans procuration expresse de la part de ce dernier, alors même qu'au vœu du § 239 (3) AO, il doit être appelé en cause à la procédure de réclamation entamée par le premier co-indivisaire. Or, force est de constater que, même si la réclamation du 20 août 2000 est libellée « *pour les ex-copropriétaires* » et, elle a été dressée et signée par le seul Monsieur sans qu'une procuration conférée par Monsieur ne soit établie en cause. Par voie de conséquence, le recours sous analyse encourt l'irrecevabilité dans le chef de Monsieur

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 1. de la loi précitée du 7 novembre 1996, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin d'établissement en commun. Il s'ensuit que le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation dirigé par Monsieur contre la décision directoriale du 24 janvier 2006, lequel recours étant encore recevable pour avoir été déposé dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, Monsieur expose que durant toute la durée de la location de l'immeuble, il en aurait assuré la gestion, y compris l'accomplissement des obligations fiscales, et qu'il aurait également été désigné représentant de la copropriété aux fins de notification de tous actes administratifs à valoir pour et contre tous les co-intéressés conformément au § 219 (1) AO, de manière que tous les formulaires de déclaration pour les années 1993 à 1997, ainsi que les bulletins d'établissement en commun afférents, hormis celui pour l'année 1997 notifié au seul Monsieur, lui auraient été envoyés. Il argue que la représentation prévue par le § 219 (1) AO aurait cessé avec la fin de la copropriété qui aurait été portée à la connaissance du bureau d'imposition compétent bien avant la date d'émission du bulletin d'établissement en commun et qu'en conséquence ce dernier aurait dû être notifié à chacun des copropriétaires. Eu égard à la notification du bulletin d'établissement en commun du 13 juillet 1998 au seul Monsieur et non à lui-même, le demandeur estime que ce bulletin ne serait pas opposable aux deux copropriétaires et que ce serait partant à tort que le directeur a déclaré sa réclamation irrecevable, de sorte qu'elle devrait encourir la réformation.

Il est de l'essence de la procédure d'établissement séparé et en commun qu'à toute hauteur de la procédure administrative et contentieuse, les décisions soient prises avec effet pour et contre tous les co-intéressés, de manière que les décisions portant sur les questions communes au sens du § 215 AO doivent être prises avec un contenu identique à l'égard de tous les cointéressés et notifiées à chacun de ceux-ci (cf. trib. adm. 9 février 2004, n° 16809 du rôle, Pas. adm. 2006, v° Impôts, n°.....).

Il est vrai que, par exception au principe de la notification individuelle d'un exemplaire d'un bulletin à chaque co-intéressé conformément au § 91 (1) AO, une procédure simplifiée de notification a été instaurée par le § 219 (1) AO pour les bulletins d'établissement en commun prévus par le § 215 (2) AO dans un double but d'assurer l'unicité de la procédure d'établissement en commun et de faciliter le travail de l'autorité compétente et que cette procédure comporte la notification à un seul co-intéressé, soit désigné comme représentant par les autres co-intéressés, soit choisi par l'autorité compétente, avec effet pour et contre tous les co-intéressés. Cependant, l'autorité compétente ne saurait se prévaloir de cette procédure simplifiée de notification et de ses effets que par rapport à une personne dans le chef de laquelle elle peut valablement admettre la subsistance de la qualité de co-intéressé au moment de la notification d'un tel bulletin, étant donné que c'est la communauté d'intérêts entre les participants à une même source de revenus qui sert de justification à l'admission de cette fiction de notification, entraînant qu'une notification à un seul co-intéressé doit rester sans effet à l'égard d'une personne ayant eu la qualité de co-intéressé au moment de la survenance du fait générateur de l'impôt, mais ayant perdu cette qualité avant la notification du bulletin d'établissement en commun et que le bureau d'imposition a eu connaissance effective ou aurait dû avoir connaissance de ce changement de qualité dans le chef d'une personne déterminée. Dans cette hypothèse, l'autorité compétente ne saurait ainsi plus se prévaloir de la procédure de notification prévue par le § 219 (1) AO, mais est tenue de notifier séparément un exemplaire d'un bulletin d'établissement en commun à la personne ayant perdu la qualité de co-intéressé.

En l'espèce, il se dégage des éléments du dossier que Monsieur avait été indiqué dans la déclaration pour l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 1994 comme représentant au sens du § 219 AO de la copropriété entre lui-même et Monsieur et que tant les formulaires de déclaration des années 1995 à 1997 que les bulletins d'établissement en commun pour les années 1994 à 1996 ont été adressés à Monsieur

Par contre, dans le cadre de la déclaration pour l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 1997, Monsieur a indiqué un changement de son adresse personnelle et les deux copropriétaires ont annexé un courrier commun daté au 24 mars 1998 avec le libellé ci-avant indiqué.

Il résulte clairement de ce courrier que les deux copropriétaires ont avisé dès la fin mars 1998 le bureau d'imposition Luxembourg 2 de la fin de leur copropriété au 16 janvier 1997, de manière que ce dernier ne pouvait plus valablement invoquer la procédure simplifiée du § 219 (1) AO pour la notification du bulletin d'établissement en commun du 13 juillet 1998 avec effet pour et contre Monsieur Or, ledit bulletin a été notifié en un exemplaire unique à Monsieur pour compte de la copropriété de Messieurs et, mais non pas à Monsieur lui-même. Par voie de conséquence, aucune notification conforme à la loi du bulletin d'établissement en commun du 13 juillet 1998 à Monsieur n'est établie en cause.

Or, étant donné que le § 246 (1) AO fait courir le délai de réclamation à partir du jour où un bulletin a été notifié ou porté à la connaissance de son destinataire, aucun délai de recours n'a pu commencer à courir à l'égard de Monsieur

Il s'ensuit que c'est à tort que le directeur a déclaré la réclamation de Monsieur du 20 août 2000 tardive du fait de l'expiration du délai de réclamation et que la décision directoriale litigieuse du 24 janvier 2006 encourt la réformation en ce sens que ladite réclamation n'est pas tardive, l'affaire étant à renvoyer au directeur en prosécution en l'absence de décision sur le fond de la réclamation afin de préserver l'intégralité des voies de recours ouvertes par la loi à Monsieur

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,

déclare le recours irrecevable pour autant qu'introduit par Monsieur,

déclare le recours irrecevable pour autant qu'il tend à l'annulation du bulletin d'établissement en commun litigieux du 13 juillet 1998,

reçoit le recours en réformation introduit par Monsieur contre la décision directoriale du 24 janvier 2006 en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation de la décision n° C 13205 du directeur de l'administration des Contributions directes du 24 janvier 2006, dit que la réclamation du demandeur du 20 août 2000 n'est pas tardive et renvoie l'affaire devant ledit directeur en prosécution de cause,

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par:

M. SCHROEDER, premier juge,

M. SPIELMANN, juge,

Mme GILLARDIN, juge,

et lu à l'audience publique du 1^{er} février 2007 par le premier juge, en présence de M. RASSEL, greffier.

s. RASSEL

s. SCHROEDER